

COMUNICAÇÃO
DO XV CONGRESSO INTERNACIONAL
DE CONTABILIDADE E AUDITORIA



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS



ENTIDADES DO SETOR NÃO LUCRATIVO: ABORDAGEM FISCAL

Ana Cláudia Pereira (anaclaudia.afpereira@gmail.com)

Maria Lúcia Marques (mluciam@ipg.pt)

Fátima David (sdavid@ipg.pt)

Unidade de Investigação para o Desenvolvimento do Interior
Instituto Politécnico da Guarda
Av. Dr. Francisco Sá Carneiro, 50; ESTG; 6300-559 Guarda, Portugal

Área Temática: Fiscalidade

ENTIDADES DO SETOR NÃO LUCRATIVO: ABORDAGEM FISCAL

RESUMO

O objetivo principal desta investigação é apresentar uma abordagem teórica dos normativos fiscais portugueses aplicáveis às Entidades do Setor Não Lucrativo (ESNL), em geral, e às Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS), em particular. A metodologia de investigação desenvolve uma revisão da literatura para contextualizar as características de cada tipologia de impostos que pertencem ao Sistema Fiscal Português (sobre o rendimento, sobre a despesa e consumo e sobre o património), abordando a forma de ligação destes com as ESNL. Como conclusão da investigação, os autores detalham que muitos dos benefícios e isenções fiscais que as ESNL usufruem necessitam de reconhecimento por parte do Estado através do estatuto de utilidade pública, constatando-se, por comparação, que as IPSS são as entidades do terceiro setor que obtêm maiores benefícios, na medida em que os seus objetivos se centram primordialmente na criação de valor social, em paralelo com o valor económico.

Palavras-chave: Setor não Lucrativo, Sistema Fiscal, Portugal.

ABSTRACT

The main objective of this research is to present a theoretical approach to the Portuguese tax standards applicable to the non-for-profit entities (NFPs), in general, and Private Institutions of Social Solidarity (PISS), in particular. The research methodology develops a literature review to contextualize characteristics of each type of tax that belongs to the Portuguese Tax System (on income, expenses and consumption and property), addressing how to link them with the non-for-profit entities. As research conclusion, the authors detailed that many of the benefits and tax exemptions that NFPs enjoy, need recognition by the State through the status of public utility, having noticed, by comparison, that the PISS are the entities of the third sector get greater benefits, in the sense that its objectives focus primarily on social value creation, in parallel with economic value.

KEY WORDS: Non-for-profit entities, Tax System, Portugal.

1. INTRODUÇÃO

As Entidades do Setor Não Lucrativo (ESNL), embora não tendo como objetivo principal o lucro, frequentemente são sujeitos passivos de diferentes impostos, que fazem parte do Sistema Fiscal Português (SFP). Na medida em que, a noção clássica de sistema fiscal será o conjunto de impostos vigentes num determinado país ou espaço geográfico (Pereira, 2009), o SFP, sua base e princípios orientadores, encontram-se, desde logo, evidenciados na Constituição da República Portuguesa (CRP), definindo o tipo de impostos e os direitos e garantias dos contribuintes.

O nº 1 do artigo 103º da CRP (AR, 2005: 4658) determina que:

“o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

Com este objetivo, a Assembleia da República procede, no âmbito das competências que lhe estão atribuídas pela alínea i) do nº 1 do artigo 165º da CRP, à criação de impostos, determinando a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (AR, 2005).

Nestes termos, a CRP prevê, no artigo 104º, a coexistência de três tipos de impostos: os impostos sobre o rendimento; os impostos sobre o consumo; e os impostos sobre o património, estabelecendo os princípios gerais sobre o modo como são distribuídos. Assim:

“1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.

2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

3. A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.

4. A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo” (AR, 2005: 4658).

A CRP proíbe a aplicação retroativa dos impostos, decretando, ainda, que ninguém deve ser obrigado ao pagamento daqueles que não tenham sido criados no termo da lei ou que a sua liquidação e cobrança não tenha sido feita nos termos da mesma (conforme, nº 3 do artigo 103º da CRP - AR, 2005). A CRP, embora detenha, como principal objetivo, a angariação de receita por parte do Estado, não descurou os objetivos de natureza social, criando alguns mecanismos de proteção dos cidadãos. De facto, ao Estado compete, nos termos da alínea b) do artigo 81º da CRP (AR, 2005: 4655):

“Promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal”;

e, nos termos da alínea f) do nº 2 do artigo 67º (AR, 2005: 4653):

“Regular os impostos e os benefícios sociais, de harmonia com os encargos familiares”.

Não obstante, as diversas matérias fiscais relacionadas com as entidades do setor não lucrativo (ESNL) encontram-se repartidas nos diversos códigos dos impostos e em legislação avulsa, não existindo um diploma específico que reúna os diversos benefícios e isenções fiscais (Antão *et al.*, 2012).

Assim, a presente investigação apresenta, na área de intervenção das ESNL, os diversos impostos do sistema fiscal português e as especificidades de cada um, abordando, quando

aplicável, as suas obrigações declarativas, nomeadamente os impostos sobre o rendimento (ponto 2), os impostos sobre o consumo (ponto 3), os impostos sobre o património (ponto 4), as obrigações com segurança social (ponto 5) e outras isenções e incentivos fiscais (ponto 6). Por último, no ponto 7, apresentam-se as considerações finais, que sistematizam a investigação realizada.

2. IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

Em Portugal, os impostos sobre o rendimento referem-se ao Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas e ao Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares. O **Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC)** é um imposto direto e real que incide sobre os rendimentos obtidos pela generalidade das pessoas coletivas, sendo que o Código do IRC (CIRC) distingue dois tipos em função da sua natureza: (i) as que exercem a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola; e (ii) as que não exercem essas atividades a título principal ([AT, 2014a](#)). Enquanto as primeiras são tributadas pelo lucro¹, nas ESNL o IRC incide sobre o seu rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos líquidos das diversas categorias consideradas para efeitos de Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS) e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito (conforme alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRC - [AT, 2014a](#)), quando não destinados à direta e imediata realização dos fins estatutários.

De facto, as entidades sem fins lucrativos, e que por isso não exercem, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, são sujeitos passivos de IRC ao abrigo da 2.ª parte da alínea a) ou da alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRC ([AT, 2014a](#)).

Contudo, nem todos os rendimentos obtidos por estas entidades ficam sujeitos a tributação em IRC, ficando, desde logo, retirados do âmbito da incidência, atendendo ao n.º 3 do artigo 54.º do CIRC ([AT, 2014a](#)), as quotas pagas pelos associados, em conformidade com os estatutos, bem com os subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários, os quais se consideram rendimentos não sujeitos a IRC. Os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados à direta e imediata realização dos fins estatutários consideram-se rendimentos isentos, de acordo com o n.º 4 do mesmo artigo ([AT, 2014a](#)).

Deste modo, verifica-se que as quotizações dos associados estão sempre fora do campo do imposto, não sendo por isso tributadas; o mesmo já não acontece com os subsídios e donativos recebidos, os quais beneficiam de exclusão de tributação e de isenção, respetivamente, desde que sejam utilizados na realização dos fins estatutários.

Estas duas normas, que prevêm a não sujeição e isenção, aplicam-se a todas as entidades que não tenham finalidade lucrativa. Contudo, este tipo de entidades pode beneficiar da isenção prevista no n.º 1 do artigo 10.º do CIRC, sendo beneficiárias:

- “a) As pessoas colectivas de utilidade pública administrativa;*
- b) As instituições particulares de solidariedade social, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas;*
- c) As pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência,*

¹ De acordo com o estabelecido no n.º 2 do artigo 3.º do CIRC, “(...) o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções estabelecidas neste Código” ([AT, 2014a: 16](#)).

solidariedade social ou defesa do meio ambiente.” (AT, 2014a: 24).

Este regime aplica-se automaticamente às Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS) e às pessoas coletivas de utilidade pública administrativa, carecendo, para as pessoas coletivas de mera utilidade pública, de reconhecimento da isenção e definição da sua amplitude, a requerimento dos interessados, por despacho do Ministro das Finanças (nº 2 do artigo 10º do CIRC - AT, 2014a).

A isenção não abrange os rendimentos empresariais derivados do exercício das atividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários, bem como os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor, encontrando-se condicionada à observância dos requisitos enunciados no nº 3 do artigo 10º, nomeadamente:

- “a) Exercício efectivo, a título exclusivo ou predominante, de actividades dirigidas à prossecução dos fins que justificaram o respectivo reconhecimento da qualidade de utilidade pública ou dos fins que justificaram a isenção consoante se trate, respectivamente, de entidades previstas nas alíneas a) e b) ou na alínea c) do nº 1;*
- b) Afectação aos fins referidos na alínea anterior de, pelo menos, 50% do rendimento global líquido que seria sujeito a tributação nos termos gerais, até ao fim do 4.º período de tributação posterior àquele em que tenha sido obtido, salvo em caso de justo impedimento no cumprimento do prazo de afectação, notificado ao director-geral dos impostos, acompanhado da respectiva fundamentação escrita, até ao último dia útil do 1.º mês subsequente ao termo do referido prazo;*
- c) Inexistência de qualquer interesse directo ou indirecto dos membros dos órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das actividades económicas por elas prosseguidas.” (AT, 2014a: 24).*

As associações legalmente constituídas e que desenvolvam atividades culturais, recreativas e desportivas beneficiam de uma isenção objetiva relativamente aos rendimentos diretamente derivados destas atividades, desde que se verifiquem, cumulativamente, os requisitos previstos no nº 2 do artigo 11º do CIRC, nomeadamente:

- “a) Em caso algum distribuam resultados e os membros dos seus órgãos sociais não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados de exploração das actividades prosseguidas;*
- b) Disponham de contabilidade ou escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior.” (AT, 2014a: 25).*

No entanto, os rendimentos das coletividades desportivas, de cultura e recreio, abrangidas pelo artigo 11º do CIRC (AT, 2014a), poderão ainda beneficiar da isenção prevista no nº 1 do artigo 54º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), no caso de os rendimentos brutos sujeitos a tributação não excederem o montante de €7.500,00 (AT, 2014d). Este montante foi atualizado pela Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro (AR, 2011), relativa ao Orçamento do Estado para 2012.

Uma vez identificados os rendimentos não sujeitos e os rendimentos abrangidos por alguma norma de isenção, restam os rendimentos sujeitos e não isentos de IRC, que serão tributados depois de deduzidos os gastos suportados para os obter. Estas entidades estão sujeitas, de acordo com o nº 5 do artigo 87º do CIRC (AT, 2014a), a uma taxa de tributação em IRC de 21,5%. Esta taxa foi atualizada pela Lei nº 55-A/2010, de 31 de Dezembro (AR, 2010), relativa ao

Orçamento do Estado para 2011.

A matéria coletável será obtida pelo rendimento global, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito determinados nos termos do artigo 53º do CIRC, deduzidos dos seguintes montantes, referidos na alínea b) do nº 1 do artigo 15º do CIRC:

- “1) *Gastos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e não isentos, nos termos do artigo 54.º;*
- 2) *Benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele rendimento.*” (AT, 2014a: 31).

A este propósito, convém, ainda, salientar a alteração ao artigo 53º do CIRC, com o aditamento do nº 7 previsto pela Lei nº 2/2014, de 16 de janeiro (AR, 2014a), que republicou o CIRC, e que veio permitir que ao rendimento global, apurado nos termos do referido artigo, passassem a ser dedutíveis, até à respetiva concorrência, os gastos comprovadamente relacionados com a realização dos fins de natureza social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional, prosseguidos pelas ESNL, desde que não exista qualquer interesse direto ou indireto dos membros de órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das atividades económicas por elas prosseguidas.

Segundo o nº 2 do artigo 104º da CRP (AR, 2005), a tributação das empresas incide “fundamentalmente” sobre o seu rendimento real. O uso desta expressão tem permitido aos poderes políticos a utilização de medidas que se afastam deste princípio, como é o caso das **tributações autónomas (TA)**, que incidem na generalidade sobre gastos (Sousa, 2011). O mesmo autor refere que a criação das TA teve subjacente a intenção de

“(...) *evitar que através destas despesas o sujeito passivo utilize para fins não empresariais determinados bens que geram gastos dedutíveis*” (Sousa, 2011: 125).

Com este mecanismo pretendeu atenuar-se ou anular o efeito da dedução destas despesas no apuramento do lucro tributável, bem como

“(...) *evitar o pagamento de determinadas formas de remuneração a terceiros ou mesmo a empregados com evasão aos impostos que seriam por estes devidos, em condições normais*” (Sousa, 2011: 125).

A este respeito, Silva (2013) refere que as tributações autónomas incidem sobre determinados encargos suportados por sujeitos passivos de IRC, acrescentando que, ao contrário do que sucede com a filosofia inerente às restantes disposições do CIRC, não se tributa rendimento mas sim despesas ou gastos, pretendendo penalizar-se os sujeitos passivos pela realização de alguns tipos de encargos ou despesas, em determinadas condições.

A tributação autónoma de despesas não se circunscreve aos sujeitos passivos de IRC com finalidade lucrativa, pois também as entidades que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola podem ter de pagar tributação autónoma, mesmo que só tenham obtido rendimentos isentos ou não sujeitos a IRC.

As taxas de tributação autónoma estão previstas no artigo 88º do CIRC (AT, 2014a), aplicando-se às ESNL as que se apresentam na Tabela 1. As taxas de tributações autónomas variam consoante o tipo de despesas ou gastos, sendo que as ESNL se encontram excluídas da tributação dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos. De facto, a tributação autónoma de encargos com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos está, por força do disposto no nº 3 do artigo 88º do CIRC (AT, 2014a), circunscrita aos sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividade

de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Tabela 1: Taxas de Tributação Autónoma aplicáveis às ESNL

Gastos ou encargos	Taxas de TA
Despesas não documentadas	70 %
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motociclos (exceto veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica)	Não aplicável a ESNL
Despesas de representação (quando relacionadas com atividades tributadas)	10 %
Importâncias pagas a não residentes submetidos a um regime fiscal mais favorável	55 %
Ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (quando relacionadas com atividades tributadas)	5 %
Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial	23 %

Fonte: Adaptado de [AT \(2014a\)](#).

As obrigações declarativas no âmbito do IRC estão consagradas no artigo 117º do CIRC ([AT, 2014a](#)) e compreendem: as declarações de inscrição, de alterações ou de cessação (nos termos dos artigos 118º e 119º); a declaração periódica de rendimentos (nos termos do artigo 120º); e a declaração anual de informação contabilística e fiscal (nos termos do artigo 121º).

A **declaração de inscrição** no registo deve ser apresentada, nos termos do nº 1 do artigo 118º, no prazo de 90 dias a partir da data de inscrição no Registo Nacional de Pessoas Coletivas. No que diz respeito à **declaração de alterações**, esta deve ser entregue sempre que se verifiquem modificações a qualquer um dos elementos constantes da declaração de inscrição no registo, no prazo de 15 dias, a contar da data de alteração, quando a entidade exerça uma atividade sujeita a imposto sobre o valor acrescentado ou 30 dias a contar da data da alteração, nos restantes casos, salvo se outro prazo estiver expressamente previsto (conforme, nº 5 do artigo 118º do CIRC). As entidades devem apresentar, ainda, nos termos do nº 6 do artigo 118º, a **declaração de cessação** no prazo de 30 dias a contar da data da cessação de atividade.

O prazo de entrega da **declaração anual de rendimentos - Modelo 22** decorre até ao último dia do mês de maio do ano seguinte àquele a que diz respeito o rendimento, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, conforme refere o nº 1 do artigo 120º do CIRC. No caso dos sujeitos passivos com período especial de tributação, até ao último dia do 5º mês posterior à data do termo, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, como afere o nº 2 do citado artigo.

A dispensa da entrega da declaração anual de rendimentos - Modelo 22, nos termos dos nº 6 e 8 do artigo 117º do CIRC, aplica-se às entidades isentas ao abrigo do artigo 9º do mesmo Código, exceto quando estejam sujeitas a uma qualquer tributação autónoma e as entidades não residentes que apenas auferam, em território português, rendimentos isentos. Portanto, encontram-se excluídas desta dispensa as ESNL isentas ao abrigo dos artigos 10º e 11º do CIRC e outras entidades que não exerçam a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola. As ESNL que obtenham rendimentos isentos estão obrigadas a entregar também o Anexo D da declaração Modelo 22. Este anexo é obrigatoriamente apresentado pelas entidades:

- que exercendo, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, usufruam de regimes de isenção ou de qualquer outro benefício fiscal no período a que respeita a declaração;
- residentes que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, sempre que auferam rendimentos abrangidos por isenção, bem como pelas que tenham benefícios fiscais que se traduzam em deduções ao rendimento ou à coleta;

- Sociedades Gestoras de Participações Sociais, Sociedades de Capital de Risco e Investidores de Capital de Risco, com mais-valias e ou menos-valias enquadradas no artigo 32º do EBF (MFAP, 2008) no período de tributação a que respeita a declaração.

O Anexo D da Modelo 22 destina-se unicamente a mencionar os rendimentos líquidos abrangidos por isenções, não contemplando os rendimentos que sejam considerados como não sujeitos. O imposto devido pelas ESNL, obrigadas a enviar a Modelo 22, é pago até ao último dia do prazo estabelecido para o envio daquela (conforme artigo 108º do CIRC - AT, 2014a), não havendo lugar a qualquer pagamento por conta e pagamento especial por conta (conforme alínea a) do nº 11 do artigo 106º - AT, 2014a).

As entidades que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola podem ter que entregar a **Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal - Informação Empresarial Simplificada (IES)**, prevista no artigo 121º do CIRC (AT, 2014a) e 29º do CIVA (AT, 2014c), com a folha de rosto, o Anexo D, o Anexo L, o Anexo O e o Anexo P, por transmissão eletrónica de dados, até ao dia 15 de julho de cada ano, independentemente de esse dia ser útil ou não útil.

O Anexo D deve ser apresentado pelas entidades residentes que não exercem a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, desde que obtenham rendimentos sujeitos a tributação e não isentos, servindo para apurar a matéria coletável a incluir na Modelo 22. O Anexo L deverá ser apresentado por todos os sujeitos passivos abrangidos pela obrigação a que se refere a alínea d) do nº 1 do artigo 29º do CIVA (AT, 2014c). No caso específico das ESNL deve ser apresentado sempre que exista uma atividade acessória sujeita a IVA. As ESNL devem apresentar anualmente um mapa recapitulativo de clientes (Anexo O) e um mapa recapitulativo de fornecedores (Anexo P), quando realizem operações tributáveis e o total das operações internas realizadas com cada um deles, no ano anterior, seja superior a €25.000,00, nos termos da alínea e) e f), respetivamente, do nº 1 do artigo 29º do CIVA (AT, 2014c).

Ainda na esfera dos impostos sobre o rendimento, encontra-se o **Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS)**. As ESNL não estão sujeitas a IRS, uma vez que este incide sobre as pessoas singulares, conforme determina o nº 1 do artigo 13º (AT, 2014b). Contudo, as regras deste imposto são utilizadas na determinação do rendimento global destas entidades, como já foi referido anteriormente.

As ESNL, enquanto devedoras de rendimentos de trabalho dependente e pensões, são obrigadas a, nos termos do artigo 99º do CIRS:

“...reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares” (AT, 2014b: 98),

devendo, ainda, efetuar a estes rendimentos a retenção na fonte da “sobretaxa extraordinária”². Adicionalmente, as entidades que possuírem ou devam dispor de contabilidade organizada, deverão proceder à retenção na fonte sobre rendimentos pagos ou colocados à disposição de outras categorias, nos termos do artigo 101º do CIRS (AT, 2014b)³.

² Segundo o nº 5 do artigo 176º do Orçamento de Estado para 2014: “As entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente e de pensões são, ainda, obrigadas a reter uma importância correspondente a 3,5 % da parte do valor do rendimento que, depois de deduzidas as retenções previstas no artigo 99.º do Código do IRS e as contribuições obrigatórias para regimes de proteção social e para subsistemas legais de saúde, exceda o valor da retribuição mínima mensal garantida” (AR, 2013b: 7056-(114)).

³ Mediante a aplicação, aos rendimentos ilíquidos de que sejam devedoras, das seguintes taxas: 16,5%, tratando-se de direitos de autor, rendimentos de capitais e os incrementos patrimoniais previstos nas alíneas b) e c) do artigo 9.º; 25%, tratando-se de serviços prestados por profissionais indicados na tabela a que se refere o artigo

O n.º 1 do artigo 97.º CIRS ([AT, 2014b: 97](#)) refere que:

“o IRS deve ser pago no ano seguinte àquele a que respeitam os rendimentos”, acrescentando o n.º 3 do mesmo artigo que, “as importâncias efectivamente retidas ou pagas nos termos dos artigos 98.º a 102.º são deduzidas ao valor do imposto respeitante ao ano em que ocorreu a retenção ou pagamento”.

Assim, as retenções na fonte surgem como uma forma de pagamento antecipado do imposto devido, devendo a entidade que procede ao pagamento dos rendimentos entregá-los ao contribuinte já líquidos do imposto. Os rendimentos sujeitos a retenção na fonte são os seguintes:

- Rendimentos do trabalho dependente (Categoria A);
- Rendimentos empresariais e profissionais (Categoria B);
- Rendimentos de capitais (Categoria E);
- Rendimentos prediais (Categoria F);
- Pensões (Categoria H).

Às remunerações de trabalho dependente, fixas ou variáveis, prevê-se a aplicação de tabelas práticas de retenção. As tabelas a aplicar no caso das remunerações fixas são definidas em diploma legislativo, tendo em conta a situação familiar do contribuinte. Quanto às remunerações variáveis, a tabela é a que consta do artigo 100.º do CIRS ([AT, 2014b](#)), aplicando-se a taxa à remuneração anual estimada no início de cada ano ou no início da atividade profissional do sujeito passivo, ou a correspondente ao somatório das remunerações já recebidas ou colocadas à disposição, acrescido das resultantes de eventuais aumentos verificados no ano a que respeite o imposto.

A responsabilidade pela entrega do imposto retido é da entidade que proceder à retenção, sendo que, nos termos do n.º 3 do artigo 98.º do CIRS ([AT, 2014b](#)), as quantias retidas devem ser entregues até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que forem deduzidas, mediante a entrega da “Declaração de Retenções na Fonte IRS/IRC e Imposto de Selo” disponível no portal da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

Com a aprovação do Orçamento de Estado para 2013 ([AR, 2012b](#)) foi alterado o n.º 1 do artigo 119.º do CIRS ([AT, 2014b](#)), obrigando as entidades retentoras a entregar à AT a “Declaração Mensal de Remunerações AT”, referente aos rendimentos pagos ou colocados à disposição e respetivas retenções de imposto, de contribuições obrigatórias para regimes de proteção social e subsistemas legais de saúde, bem como de quotizações sindicais. Esta entrega é efetuada por transmissão eletrónica até ao dia 10 do mês seguinte ao do pagamento ou colocação à disposição, caso se trate de rendimentos do trabalho dependente nos termos do Código, e entrega até ao final do mês de fevereiro de cada ano, relativamente aos restantes rendimentos do ano anterior.

3. IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO

Em Portugal, no âmbito dos impostos sobre o consumo existe o Imposto Sobre o Valor

151.º; 20%, tratando-se de serviços prestados relacionado com atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, 25%, tratando-se de rendas e 11,5%, para os rendimentos da categoria B referidos na alínea b) do n.º 1 e nas alíneas g) e i) do n.º 2 do artigo 3.º, não compreendidos na tabela a que se refere o artigo 151.º.

Acrescentado e outros impostos especiais sobre o consumo, contudo os mesmos não são objeto de tratamento nesta investigação. O **Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA)** é um imposto sobre o consumo de bens materiais e serviços, que pretende onerar os consumidores finais, pelo que a base tributária corresponde ao valor acrescentado nas diversas fases do circuito económico, desde a produção ao retalho.

Nestes termos, as ENSL, enquanto consumidores, não beneficiam de qualquer regime especial quanto ao IVA, sujeitando-se às taxas de tributação previstas no nº 1 do artigo 18º do CIVA (AT, 2014c), nomeadamente: taxa reduzida (6%); taxa intermédia (13%); ou taxa normal (23%)⁴, em função do tipo de operações ou serviços prestados. A taxa reduzida aplica-se aos bens e serviços enunciados na Lista I ao CIVA, a taxa intermédia aos bens e serviços constantes da Lista II e a taxa normal aos restantes.

Enquanto prestadores de serviços estas entidades podem beneficiar do regime de isenção previsto no artigo 9º do CIVA relativamente aos serviços efetuados no âmbito de determinadas atividades⁵, especificamente:

“7) As prestações de serviços e as transmissões de bens estreitamente conexas, efetuadas no exercício da sua atividade habitual por creches, jardins-de-infância, centros de atividade de tempos livres, estabelecimentos para crianças e jovens desprovidos de meio familiar normal, lares residenciais, casas de trabalho, estabelecimentos para crianças e jovens deficientes, centros de reabilitação de inválidos, lares de idosos, centros de dia e centros de convívio para idosos, colónias de férias, albergues de juventude ou outros equipamentos sociais pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes, ainda que os serviços sejam prestados fora das suas instalações;

8) As prestações de serviços efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de actividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas actividades;
(...)

13) As prestações de serviços que consistam em proporcionar a visita, guiada ou não, a bibliotecas, arquivos, museus, galerias de arte, castelos, palácios, monumentos, parques, perímetros florestais, jardins botânicos, zoológicos e semelhantes, pertencentes ao Estado, outras pessoas coletivas de direito público ou organismos sem finalidade lucrativa, desde que efetuadas única e exclusivamente por intermédio dos seus próprios agentes. A presente isenção abrange também as transmissões de bens estreitamente conexas com as prestações de serviços referidas;

14) As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas, efectuadas por pessoas colectivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa, relativas a congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica;
(...)

19) As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efectuadas no interesse colectivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde

⁴ Relativamente às operações que, de acordo com legislação especial, se considerem efetuadas na Região Autónoma dos Açores, as taxas são, respetivamente, 5%, 10% e 18%. Relativamente às operações que, de acordo com legislação especial, se considerem efetuadas na Região Autónoma da Madeira, as taxas são, respetivamente, 5%, 12% e 22%.

⁵ Este tipo de isenção não é completa, uma vez que não liquidam IVA mas também não podem deduzir o IVA suportado a montante nas aquisições de quaisquer bens e serviços.

que esses organismos prossigam objectivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos;

20) As transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas por entidades cujas actividades habituais se encontram isentas nos termos dos n.os 2), 6), 7), 8), 9), 10), 12), 13), 14) e 19) deste artigo, aquando de manifestações ocasionais destinadas à angariação de fundos em seu proveito exclusivo, desde que esta isenção não provoque distorções de concorrência” (AT, 2014c: 87-89).

Um organismo sem finalidade lucrativa deve, para efeitos da aplicação das isenções previstas anteriormente, preencher os seguintes requisitos previstos no artigo 10º do CIVA:

- “a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração;*
- b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior;*
- c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;*
- d) Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto” (AT, 2014c: 91).*

No caso concreto das IPSS, estas podem, em algumas situações, solicitar o reembolso de IVA suportado em certas operações. Com efeito, de acordo com o artigo 2º do Decreto-Lei nº 20/90, de 13 de janeiro (MF, 1990), podia ser restituído às IPSS o IVA suportado nas seguintes operações:

- a) Aquisições de bens e serviços relacionados com a construção, manutenção e conservação de imóveis, utilizados total ou principalmente na prossecução dos respetivos fins estatutários, desde que constantes de faturas, ou documento equivalente, de valor não inferior a €997,60, com exclusão do IVA;
- b) Aquisições de bens ou serviços relativos a elementos do ativo imobilizado corpóreo (atualmente ativo fixo tangível) sujeitos a depreciação, utilizados única e exclusivamente na prossecução dos respetivos fins estatutários, com exceção de veículos e respetivas reparações, desde que constantes de faturas de valor unitário não inferior a €99,76, com exclusão do IVA, e cujo valor global, durante o exercício, não exceda €9.975,96, com exclusão do IVA;
- c) Aquisições de veículos automóveis novos, ligeiros de passageiros ou de mercadorias, desde que registados em seu nome, não podendo o reembolso exceder €2.494,00;
- d) Aquisições de veículos automóveis pesados novos, desde que registados em seu nome, não podendo o seu montante exceder €7.481,97;
- e) Reparções de veículos, desde que registados em seu nome e constantes de faturas, desde que o valor global não exceda, durante o exercício, €498,80, com exclusão do IVA.

O Orçamento de Estado para 2014, aprovado pela Lei nº 83-C/2013 de 31 de dezembro (AR, 2013b), veio determinar a manutenção do regime de restituição do IVA previsto nas alíneas a) e b)⁶, em montante equivalente a 50% do IVA suportado. Contudo, excecionou os casos de

⁶ A possibilidade de pedido de reembolso nas aquisições e reparações enunciadas nas alíneas c), d) e e), não se encontram atualmente em vigor, uma vez que, o nº 1 do artigo 130º da Lei nº 55-A/2010, de 31 de dezembro -

operações abrangidas pelo nº 2 do artigo 130º da Lei nº 55-A/2010, de 31 de dezembro (AR, 2010), relativamente às quais se mantém em vigor o direito à restituição de um montante equivalente ao IVA suportado.

As condições de restituição, incluindo a formalização do pedido encontram-se regulamentadas no Decreto-Lei nº 20/90, de 13 de janeiro (MF, 1990), nos seus artigos 3º e seguintes, sendo que, o pedido deve ser efetuado por transmissão eletrónica de dados, no prazo de um ano a contar da data da fatura no caso de aquisições referidas na alínea a) do artigo 2º, e durante os meses de janeiro e fevereiro do ano seguinte para as aquisições referidas na alínea b).

Mais recentemente, o artigo 228º da Lei nº 82-B/2014, de 31 de dezembro (AR, 2014b) reprimou para o ano de 2015 este regime de restituição de IVA às IPSS, criando ainda a possibilidade de restituição dum montante equivalente a 50% do IVA suportado por estas instituições, relativamente às aquisições de bens ou serviços de alimentação e bebidas no âmbito das atividades sociais desenvolvidas.

No que concerne às obrigações declarativas em IVA, as mesmas encontram-se previstas no artigo 29º do CIVA (AT, 2014c):

- Declaração de início, de alterações ou de cessação de atividade em IVA, nos termos dos artigos 31º, 32º e 33º;
- Declaração periódica em IVA, nos termos do artigo 41º, sempre que exista uma atividade acessória sujeita a IVA;
- Declaração anual de informação contabilística e fiscal, nos termos do artigo 29º.

4. IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÓNIO

Em Portugal, os impostos sobre o património referem-se ao Imposto Municipal sobre Imóveis e ao Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis. O **Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI)**, de acordo com o preceituado no artigo 1º do respetivo Código (CIMI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro (MF, 2003: 7595):

"(...)incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, constituindo receita dos municípios onde os mesmos se localizam".

As IPSS, assim como as restantes entidades de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública, estão isentas de IMI, nos termos do artigo 44º do EBF (MFAP, 2008), em relação a prédios ou partes dos prédios destinados diretamente à realização dos seus fins, sendo que, no que respeita às Misericórdias, o benefício abrange quaisquer imóveis de que estas sejam proprietárias. Estas isenções são, nos termos do nº 4 do artigo 44º do EBF (MFAP, 2008) reconhecidas oficiosamente, desde que se verifique a inscrição na matriz em nome das Instituições beneficiadas, que os prédios se destinem diretamente à realização dos seus fins e desde que seja feita a prova da respetiva natureza jurídica.

O artigo 44º atribui isenções a outras ESNL, carecendo de reconhecimento pelo chefe do Serviço de Finanças da área da situação do prédio, através de requerimento devidamente documentado, conforme nº 8 do artigo 44º do EBF (MFAP, 2008: 3954-3955):

Orçamento do Estado para 2011 (AR, 2010), procedeu à revogação do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de janeiro (MF, 1990).

“c) As associações ou organizações de qualquer religião ou culto às quais seja reconhecida personalidade jurídica, quanto aos templos ou edifícios exclusivamente destinados ao culto ou à realização de fins não económicos com este directamente relacionados;

d) As associações sindicais e as associações de agricultores, de comerciantes, de industriais e de profissionais independentes, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados directamente à realização dos seus fins;

(...)

i) As associações desportivas e as associações juvenis legalmente constituídas, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados directamente à realização dos seus fins;

(...)

m) As colectividades de cultura e recreio, as organizações não governamentais e outro tipo de associações não lucrativas, a quem tenha sido reconhecida utilidade pública, relativamente aos prédios utilizados como sedes destas entidades, e mediante deliberação da assembleia municipal da autarquia onde os mesmos se situem, nos termos previstos pelo n.º 2 do artigo 12.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro”.

Ainda no campo dos impostos sobre o património existe o **Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT)**, o qual, de acordo com o n.º 1 do artigo 2º do respetivo Código, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro (MF, 2003: 7617):

“(...)incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional”.

Contudo, o mesmo diploma atribui a determinadas entidades algumas isenções, enunciadas no artigo 6º do CIMT (MF, 2003), das quais se salientam as seguintes relacionadas com ESNL:

- Pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública, quanto aos bens destinados, direta e imediatamente, à realização dos seus fins estatutários;
- Instituições particulares de solidariedade social e entidades a estas legalmente equiparadas, quanto aos bens destinados, direta e imediatamente, à realização dos seus fins estatutários;
- Aquisições de bens para fins religiosos, efetuadas por pessoas coletivas religiosas, inscritas como tal, nos termos da lei que regula a liberdade religiosa;
- Aquisições de bens por associações de cultura física, quando destinados a instalações não utilizáveis normalmente em espetáculos com entradas pagas;
- Aquisições por museus, bibliotecas, escolas, entidades públicas empresariais responsáveis pela rede pública de escolas, institutos e associações de ensino ou educação, de cultura científica, literária ou artística e de caridade, assistência ou beneficência, quanto aos bens destinados, direta ou indiretamente, à realização dos seus fins estatutários.

Estas isenções carecem de reconhecimento prévio, por despacho do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira. O requerimento a apresentar deverá conter a identificação e descrição dos bens, o fim a que se destinam, e ser acompanhado dos documentos para demonstrar os pressupostos da isenção, designadamente, documento comprovativo da qualidade do adquirente e certidão ou cópia autenticada da deliberação sobre a aquisição onerosa dos bens, da qual conste expressa e concretamente o destino destes, atendendo assim ao disposto nos n.º 1, alíneas b) e d) do n.º 2 e n.º 7 do artigo 10º do Código do IMT (MF, 2003). Segundo o n.º 1 do artigo 11º do mesmo normativo (MF, 2003), estas isenções caducarão quando os bens forem alienados ou lhes for dado outro destino sem autorização prévia do Ministro das Finanças.

Mais recentemente, o Orçamento de Estado para 2015 ([AR, 2014b](#)) veio alterar o artigo 10º, passando este a consagrar o reconhecimento automático das isenções relativas à aquisição de imóveis por pessoas coletivas de utilidade pública administrativa, mera utilidade pública, IPSS e equiparadas, quando afetos direta e imediatamente à realização dos seus fins estatutários, desde que o valor que serviria de base à liquidação do IMT não exceda €300.000,00.

5. SEGURANÇA SOCIAL

O direito à Segurança Social vem, desde logo, reconhecido no artigo 63º da CRP ([AR, 2005](#)), incumbindo ao Estado organizar, coordenar e subsidiar um sistema de segurança social unificado e descentralizado, que proteja os cidadãos em todas as situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho. Neste sentido, o artigo 165º da CRP ([AR, 2005](#)) atribui à Assembleia da República a competência para legislar sobre as Bases do Sistema da Segurança Social, o que se consubstanciou em sucessivas leis, suas alterações e ajustamentos, evidenciando as opções políticas e sociais dos sucessivos Governos.

No âmbito social, o Decreto-Lei nº 519-G2/79, de 29 de dezembro ([MAS, 1979](#)), estabeleceu o regime jurídico das instituições privadas de solidariedade social, que passaram a ser reguladas por Lei e sujeitas à fiscalização do Estado. A Portaria nº 234/81, de 5 de março ([MAS, 1981](#)), aprovou o Regulamento do Registo das Instituições Privadas de Solidariedade Social e, posteriormente, o Decreto-Lei nº 119/83, de 25 de fevereiro ([MAS, 1983](#)), aprovou o Estatuto das Instituições Privadas de Solidariedade Social.

Com os Despachos Normativos nº 388/80, de 31 de dezembro ([MAS, 1980](#)) e nº 12/88, de 22 de fevereiro ([MESS, 1988](#)), são estabelecidas as normas reguladoras dos acordos de cooperação entre os Centros Regionais de Segurança Social e as Instituições Privadas de Solidariedade Social para a concessão de prestações sociais em serviços de ação social e familiar e de equipamento social, para a proteção à infância e juventude, à família, comunidade e população ativa, aos idosos e aos deficientes.

A Lei nº 4/2007, de 16 de janeiro ([AR, 2007a](#)) aprovou as bases gerais do sistema de Segurança Social, atualmente em vigor. Neste diploma o Estado compromete-se a apoiar e valorizar as IPSS que prossigam objetivos de solidariedade social, prevendo a celebração de acordos ou protocolos de cooperação com estas Instituições, para o desenvolvimento da ação social, no âmbito do artigo 31º. As IPSS ficam sujeitas a registo obrigatório e a fiscalização e inspeção por parte do Estado para verificação do cumprimento dos acordos ou protocolos celebrados.

Assim, no seguimento do exposto, e para cumprimento do preceituado no artigo 33º do Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social (EIPSS), estas Instituições entregam as suas contas anuais à Segurança Social até ao último dia de junho do ano seguinte a que diga respeito, bem como os orçamentos e revisões orçamentais, sendo que os primeiros são entregues durante o mês de dezembro do ano anterior a que diga respeito, e as revisões orçamentais até ao dia 15 de novembro do próprio ano.

O Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social (CRCSPSS) foi aprovado pela Lei nº 110/2009, de 16 de Setembro ([AR, 2009](#)), tendo entrado em vigor em 1 de janeiro de 2011. As ESNL, enquanto entidades empregadoras são obrigadas a enviar, até ao dia dez do mês seguinte a que diga respeito, a declaração de remunerações a que se refere o

artigo 40º do CRCSPSS (AR, 2009), de onde constem, em relação a cada um dos trabalhadores ao seu serviço, o valor da remuneração que constitui a base de incidência contributiva, os tempos de trabalho que lhe corresponde e a taxa contributiva aplicável (Taxa Social Única – TSU).

A taxa contributiva global do regime geral prevista no artigo 53º do CRCSPSS (AR, 2009) é de 34,75%, cabendo 23,75% à entidade empregadora e 11% ao trabalhador, encontrando-se prevista a fixação de taxas contributivas mais favoráveis, dependente do interesse que se visa proteger e da verificação de determinadas condições enunciadas no artigo 56º do CRCSPSS (AR, 2009). Assim, com este propósito, o artigo 112º do CRCSPSS (AR, 2009) atribui às entidades sem fins lucrativos uma taxa contributiva mais favorável, a qual em 2015, de acordo com o Orçamento de Estado para esse ano corresponde a 32,6%, cabendo a taxa de 21,6% às entidades empregadoras e 11% aos trabalhadores (AR, 2014b). A taxa contributiva das IPSS encontra-se em ajustamento progressivo até atingir em 2017 os 33,3% (AR, 2014b).

O nº 1 do artigo 127º do CRCSPSS (AR, 2009) prevê igualmente taxas contributivas mais favoráveis às igrejas, associações e confissões religiosas. Atualmente, em conformidade com a Lei nº 82-B/2014, de 31 de dezembro (AR, 2014b), que aprovou o Orçamento de Estado para 2015, essa taxa corresponde a 23,3%, cabendo 14,7% e 8,6%, respetivamente, à entidade empregadora e ao trabalhador. Esta taxa contributiva também se encontra em ajustamento progressivo até atingir em 2018 os 28,3% (AR, 2014b).

6. OUTRAS ISENÇÕES E INCENTIVOS FISCAIS

Ao nível das outras isenções e incentivos fiscais para as ESNL, o presente ponto aborda o Imposto de Selo, o Imposto sobre Veículos, o Imposto Único de Circulação, as Custas dos Processos Tributários e a consignação de 0,5% do IRS.

O **Imposto do Selo (IS)** surge como um imposto sobre o património e sobre o consumo, regulado pela Lei nº 150/99, de 11 de Setembro (AR, 1999), que aprovou o respetivo Código e Tabela Geral, abolindo as estampilhas fiscais. Nos termos do nº 1 do artigo 1º do CIS, pela redação dada pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de outubro (AR, 2012a: 6232-(3)):

“o imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral do Código, incluindo as transmissões gratuitas de bens”.

No entanto, ficam excluídas deste imposto as transmissões gratuitas a favor de entidades sujeitas a IRC, mesmo que dele isento, conforme alínea e) do nº 5 do artigo 1º, pela redação dada pela Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de novembro (MF, 2003).

As pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública, as instituições particulares de solidariedade social e entidades a estas legalmente equiparadas são isentos de imposto do selo quando este constitua seu encargo, nos termos do artigo 6º do CIS (AR, 1999). Esta isenção é automática, não dependendo de qualquer pedido ou autorização, devendo averbar-se no documento ou título, segundo o artigo 8º, a disposição legal que a prevê.

O **Imposto sobre Veículos (ISV)** e o **Imposto Único de Circulação (IUC)** encontram-se regulados nos respetivos Códigos, aprovados pela Lei nº 22-A/2007, de 29 de junho (AR, 2007b), que aboliu em simultâneo o imposto automóvel, o imposto municipal sobre veículos, o imposto de circulação e o imposto de camionagem.

Do universo das ESNL, apenas é atribuída isenção de ISV às IPSS. Esta isenção encontra-se reconhecida no artigo 52º do Código do ISV ([AR, 2007b](#)) e destina-se unicamente aos veículos para transporte coletivo dos utentes com lotação de nove lugares, incluindo o do condutor, que se destinem ao transporte em atividades de interesse público e que se mostrem adequados à sua natureza e finalidades. O reconhecimento da isenção é efetuado após pedido dirigido à Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo nos termos do nº 2 do citado artigo, devendo as viaturas que foram objeto desta isenção ostentar dizeres identificadores da entidade beneficiária, inscritos de forma permanente nas partes laterais e posterior, em dimensão não inferior à da matrícula.

No âmbito da reforma da Fiscalidade Verde, a Lei nº 82-D/2014, de 31 de dezembro ([AR, 2014c](#)), procedeu à alteração da redação do artigo 52º do CISV, procedendo à limitação das emissões de CO2 (180 g/km) dos veículos isentos de ISV adquiridos pelas Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS).

O IUC incide sobre os veículos descritos no artigo 2º do Código do IUC ([AR, 2007b](#)), sendo os seus sujeitos passivos os definidos no artigo 3º, nomeadamente, os respetivos proprietários e equiparados, tais como os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade e outros titulares de direitos de opção de compra por força de contrato de locação.

Do universo das ESNL apenas as IPSS beneficiam da isenção prevista na alínea b), do nº 2, do artigo 5º do CIUC ([AR, 2007b](#)); contudo esta isenção só é reconhecida mediante requerimento devidamente documentado apresentado no Serviço de Finanças da área da sede da entidade interessada.

As **Custas dos Processos Tributários** encontram-se reguladas pelo Decreto-Lei nº 29/98, de 11 de fevereiro ([MF, 1998](#)), que aprovou o Regulamento e a tabela dos emolumentos. De acordo com o artigo 1º incluem a taxa de justiça e os encargos, estando sujeitos os processos de impugnação, as ações para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, os processos de execução fiscal e os processos de contraordenação, salvo se forem isentos.

O Regulamento das Custas dos Processos Tributários (RCPT), em conformidade com o seu nº 1 do artigo 3º ([MF, 1998](#)), atribui isenção de custas às seguintes entidades:

- As pessoas coletivas de utilidade pública administrativa;
- As instituições particulares de solidariedade social.

Contudo, de acordo com o nº 2 do artigo 3º do RCPT ([MF, 1998](#)), os representantes destas entidades são pessoalmente responsáveis, e solidariamente entre si, pelo pagamento de custas, quando se mostre que atuaram por interesses ou motivos estranhos às suas funções, o que será apreciado e decidido oficiosamente.

Com a aprovação da Lei da Liberdade Religiosa ([AR, 2001](#)), foi criado o processo de **consignação de 0,5% do IRS** liquidado a favor de Instituições Religiosas, IPSS ou Pessoas Coletivas de Utilidade Pública. Este benefício fiscal, previsto nos nº 4 e nº 6 do artigo 32º da citada Lei, consiste na consignação, a efetuar por opção do contribuinte, na sua declaração de rendimentos, de uma quota equivalente a 0,5% do IRS liquidado, identificando a entidade a quem pretende atribuir o benefício. Contudo, para que possam usufruir dele, é necessário que as entidades abrangidas requeiram este benefício, ao abrigo do disposto na Portaria nº 298/2013, de 4 de outubro ([MF, 2013](#)).

As entidades que tenham requerido o benefício da consignação de 0,5% do IRS liquidado, poderão usufruir também da consignação do benefício de 15% do IVA suportado, instituído pelo artigo 66º-B do EBF (MFAP, 2008), caso em que o consignante perde o direito à dedução do IVA suportado, na aquisição de determinados serviços, à coleta do IRS, uma vez que esse valor será entregue à entidade indicada. Este benefício foi conferido pela Lei nº 83/2013, de 9 de dezembro (AR, 2013a), que aditou o ponto 11 ao artigo 66º-B do EBF (MFAP, 2008).

Com o objetivo de promover e incentivar as atividades exercidas pelas ESNL, o Estado socorreu-se também de outros mecanismos para além das isenções. Surge, assim, a figura do **mecenato**, que atualmente se encontra definida no capítulo X do EBF (MFAP, 2008) e consiste, essencialmente, na atribuição de benefícios fiscais às entidades que efetuarem donativos. Em termos fiscais e segundo o artigo 61º do EBF (MFAP, 2008: 3959):

“os donativos constituem entregas em dinheiro ou em espécie, concedidos, sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial, às entidades públicas ou privadas, ..., cuja atividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional”.

Os benefícios fiscais atribuídos pelo EBF (MFAP, 2008) no âmbito do mecenato, previstos no artigo 62º e 62º-A, refletem-se na possibilidade de consideração como custo ou perda pela sua totalidade, para os sujeitos passivos de IRC e/ou IRS, dos donativos atribuídos a determinadas entidades. Para além da consideração como custo, este poderá ser ainda majorado em diferentes percentagens, tendo em conta o superior interesse atribuído às atividades desenvolvidas, atendendo contudo às limitações prescritas em função do volume de negócios da empresa mecenas. Os donativos em dinheiro atribuídos pelas pessoas singulares são dedutíveis à coleta do IRS, tendo em conta algumas especificidades prescritas no artigo 63º do EBF (MFAP, 2008).

As entidades do setor não lucrativo, que sejam beneficiárias de donativos ao abrigo do mecenato, são obrigadas a cumprir um conjunto de obrigações acessórias, previstas no artigo 66º do EBF (MFAP, 2008), nomeadamente:

- Emissão de documento comprovativo dos montantes dos donativos recebidos dos seus mecenas, com a indicação do seu enquadramento no âmbito do capítulo X do EBF (MFAP, 2008) e incluindo, também, a menção de que o donativo é concedido sem contrapartidas. O recibo deve, ainda, conter a qualidade jurídica da entidade beneficiária, o normativo legal onde se enquadra, e, se for caso disso, a identificação do despacho necessário ao reconhecimento, o montante do donativo em dinheiro, quando este seja de natureza monetária, assim como a identificação dos bens, no caso de donativos em espécie;
- Possuir registo atualizado das entidades mecenas, do qual constem, nomeadamente, o nome, o número de identificação fiscal, a data e o valor de cada donativo que lhes tenha sido atribuído;
- Entregar à AT, até ao final do mês de fevereiro de cada ano, uma declaração de modelo oficial referente aos donativos recebidos no ano anterior (Modelo 25).

Como medida de anti abuso, o nº 3 do artigo 66º do EBF (MFAP, 2008) estipula, ainda, que os donativos em dinheiro de valor superior a €200,00 devem ser efetuados através de meio de pagamento que permita a identificação do mecenas, designadamente, transferência bancária, cheque nominativo ou débito direto.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Estado conta com as Entidades do Setor Não Lucrativo para a prossecução dos seus objetivos de ação social, tendo criado vários mecanismos de ajuda a estas entidades. Assim, o Estado concede isenções a determinadas ESNL, nomeadamente nos impostos relacionados com o rendimento, o consumo e o património, entre outros. No âmbito da segurança social, estas entidades também beneficiam de taxas de contribuição inferiores às do regime geral, acrescendo, ainda, a celebração de protocolos de cooperação com as IPSS que prosseguem fins de solidariedade social. Adicionalmente, o Estado concede ainda benefícios a terceiros, como é o caso dos mecenas, com o objetivo de incentivar e apoiar as atividades por estas desenvolvidas.

Não obstante, muitos dos benefícios e isenções fiscais que as ESNL usufruem padecem de reconhecimento por parte do Estado através da obtenção do estatuto de utilidade pública, constatando-se, por comparação, que as IPSS são as entidades do terceiro setor que obtêm maiores benefícios. Mas, de uma forma geral, a análise do sistema fiscal em Portugal evidencia a reforma que foi levada a cabo ao longo dos últimos anos, com vista a garantir os princípios de equidade e capacidade contributiva consagrados na CRP.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Antão, A.A.; Tavares, A.; Marques, J.P. e Alves, S. (2012). *Novo Regime da Normalização Contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo*. Lisboa: Áreas Editora.
- Assembleia da República (AR, 1999). Lei n.º 150/99, aprova o Código do Imposto do Selo e a Tabela Geral, abolindo as estampilhas fiscais. *Diário da República*, 213, I-A Série, 11 de setembro: 6262-6275.
- Assembleia da República (AR, 2001b). Lei n.º 16/2001, aprova a Lei da Liberdade Religiosa. *Diário da República*, 143, I-A Série, 22 de junho: 3666-3675.
- Assembleia da República (AR, 2005). Lei Constitucional n.º 1/2005, altera a Constituição da República Portuguesa e republica-a (sétima revisão constitucional). *Diário da República*, 155, I-A Série, 12 de agosto: 4642-4686.
- Assembleia da República (AR, 2007a). Lei n.º 4/2007, aprova as bases gerais do sistema de segurança social. *Diário da República*, 11, I Série, 16 de janeiro: 345-356.
- Assembleia da República (AR, 2007b). Lei n.º 22-A/2007, procede à reforma global da tributação automóvel, aprovando o Código do Imposto sobre Veículos (ISV) e o Código do Imposto Único de Circulação (IUC). *Diário da República*, 124, I Série, Suplemento, 29 de junho: 4164(2)-4164(30).
- Assembleia da República (AR, 2009). Lei n.º 110/2009, aprova o Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social. *Diário da República*, 180, I Série, 16 de setembro: 6490-6528.
- Assembleia da República (AR, 2010). Lei n.º 55-A/2010, aprova o Orçamento do Estado para o ano de 2011. *Diário da República*, 253, I Série, Suplemento, 31 de dezembro: 6122-(2)-6122-(321).
- Assembleia da República (AR, 2011). Lei n.º 64-B/2011, aprova o Orçamento do Estado para 2012. *Diário da República*, 250, I Série, 30 de dezembro: 5538-(48)-5538-(244).
- Assembleia da República (AR, 2012a). Lei n.º 55-A/2012, Altera o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, o Código do Imposto do Selo e a Lei Geral Tributária. *Diário da República*, 209,

- I Série, 29 de outubro: 6232-(2)-6232-(5).
- Assembleia da República (AR, 2012b). Lei n.º 66-B/2012, aprova o Orçamento do Estado para 2013. *Diário da República*, 252, I Série, Suplemento, 31 de dezembro: 7424-(42)-7424-(240).
- Assembleia da República (AR, 2013a). Lei n.º 83/2013, procede à alteração (segunda alteração) da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2013), à alteração do Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho (Estatuto dos Benefícios Fiscais), e à alteração (terceira alteração) do Decreto-Lei n.º 193/2005, de 7 de novembro (Regime Especial de tributação dos Rendimentos de valores mobiliários Representativos de Dívida). *Diário da República*, 238, I Série, 9 de dezembro: 6658-6704.
- Assembleia da República (AR, 2013b). Lei n.º 83-C/2013, aprova o Orçamento de Estado para 2014. *Diário da República*, 253, I Série, Suplemento, 31 de dezembro: 7056-(58)-7056-(295).
- Assembleia da República (AR, 2014a). Lei n.º 2/2014, procede à reforma da tributação das sociedades, alterando o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, o Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, e o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro. *Diário da República*, 11, I Série, 16 de janeiro: 253-346.
- Assembleia da República (AR, 2014b). Lei n.º 82-B/2014, aprova o Orçamento do Estado para o ano de 2015 e o regime de comunicação de informações financeiras. *Diário da República*, 252, I Série, 31 de dezembro: 546-(74)-6546-(310).
- Assembleia da República (AR, 2014c). Lei n.º 82-D/2014, procede à alteração das normas fiscais ambientais nos sectores da energia e emissões, transportes, água, resíduos, ordenamento do território, florestas e biodiversidade, introduzindo ainda um regime de tributação dos sacos de plástico e um regime de incentivo ao abate de veículos em fim de vida, no quadro de uma reforma da fiscalidade ambiental. *Diário da República*, 252, I Série, 2º Suplemento, 31 de dezembro: 6546-(320)-6546-(338).
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2014a). *Código do Imposto sobre o rendimento de Pessoas Coletivas*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/CIRC_2R/ [Acedido em: outubro de 2014].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2014b). *Código do Imposto sobre o rendimento de Pessoas Singulares*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/irs/index_irs.htm [Acedido em: outubro de 2014].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2014c). *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep/index_iva.htm [Acedido em: outubro de 2014].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2014d). *Estatuto dos Benefícios Fiscais*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/bf_rep/index_ebf.htm [Acedido em: outubro de 2014].
- Ministério das Finanças (MF, 1990). Decreto-Lei n.º 20/90, prevê a restituição de IVA à Igreja Católica e às instituições particulares de solidariedade social. *Diário da República*, 11, I Série, 13 de janeiro: 199-201.
- Ministério das Finanças (MF, 1998). Decreto-Lei n.º 29/98, aprova o Regulamento das Custas dos Processos Tributários e a tabela dos emolumentos dos Serviços da Direcção-Geral dos Impostos (DGCI). *Diário da República*, 35, I-A Série, 11 de fevereiro: 543-548.
- Ministério das Finanças (MF, 2003). Decreto-Lei n.º 287/2003, aprova o Código do Imposto

- Municipal sobre Imóveis e o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, altera o Código do Imposto do Selo, altera o Estatuto dos Benefícios Fiscais e os Códigos do IRS e do IRC e revoga o Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, o Código da Contribuição Autárquica e o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações. Republica o Código do Imposto do Selo e respetiva Tabela Geral. *Diário da República*, 262, I-A Série, 12 de novembro: 7568–7647.
- Ministério das Finanças (MF, 2013). Portaria n.º 298/2013, fixa os procedimentos que deverão ser observados pelas entidades inscritas no registo de pessoas coletivas religiosas (RPCR), ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 134/2003, de 28 de junho, que queiram beneficiar dos regimes de donativos ou de consignação da quota do IRS liquidado, nos termos da Lei n.º 16/2001, de 22 de junho (Lei da Liberdade Religiosa). *Diário da República*, 192, I Série, 4 de outubro: 6010-6011.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2008), Decreto-Lei n.º 108/2008, altera o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF). *Diário da República*, 122, I Série, 26 de junho: 3929–3962.
- Ministério do Emprego e da Segurança Social (MESS, 1988). Despacho Normativo n.º 12/88, aprova as normas reguladoras dos acordos de cooperação entre os centros regionais de segurança social e as instituições particulares de solidariedade social. *Diário da República*, 60, I Série, 12 de março: 1027.
- Ministério dos Assuntos Sociais (MAS, 1979). Decreto-Lei n.º 519-G2/79, estabelece o regime jurídico das instituições privadas de solidariedade social. *Diário da República*, 299, I Série, 10.º Suplemento, 29 de dezembro: 3446(195)-3446(208).
- Ministério dos Assuntos Sociais (MAS, 1980). Despacho Normativo n.º 388/80, estabelece as normas reguladoras do regime de apoio financeiro às instituições privadas de solidariedade social por acordos de cooperação. *Diário da República*, 301, I Série, 4º Suplemento, 31 de dezembro: 4244-(75)-4244-(79).
- Ministério dos Assuntos Sociais (MAS, 1981). Portaria n.º 234/81, aprova o Regulamento do Registo das Instituições Privadas de Solidariedade Social. *Diário da República*, 53, I Série, 5 de março: 618-620.
- Ministério dos Assuntos Sociais (MAS, 1983). Decreto-Lei n.º 119/83, aprova o Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social. *Diário da República*, 46, I Série, 25 de fevereiro: 643-656.
- Pereira, M.H.F. (2009). *Fiscalidade*. 3.ª ed. Coimbra: Almedina
- Silva, A.C. (2013). Tributações autónomas nas entidades sem fins lucrativos. *Jornal de Negócios*, 25 de fevereiro: 30.
- Sousa, A. (2011). *IRC e aspetos particulares da tributação autónoma e do tratamento das viaturas*. Lisboa: OTOC.